



SRK 2004-006

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Peter Spinnler, Thomas Stadelmann
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 3. März 2005

in Sachen

X. AG, Beschwerdeführerin

und

Y, Beschwerdeführer

beide vertreten durch A,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 F (Ref. ...)

betreffend

Verrechnungssteuer;
Steuererhebung / Überwälzung

Sachverhalt:

A.- Die X. AG, eine Aktiengesellschaft mit heutigem Sitz in B, wurde gestützt auf die Statuten vom 4. April 1984 mit Handelsregistereintrag vom 9. April 1984 gegründet und hatte ursprünglich ihren Sitz in C. Die Gesellschaft bezweckt den Handel mit und Vertrieb von

Fleischwaren aller Art. Das Grundkapital beträgt Fr. 50'000.--, eingeteilt in 50 Namenaktien zu je Fr. 1'000.--. Einziges Mitglied des Verwaltungsrates ist seit dem 14. Mai 1993 Y, von D.

Gestützt auf die Statuten vom 13. März 1974 wurde mit Handelsregistereintrag vom 18. April 1974 die E. AG mit Sitz in F gegründet. Die Gesellschaft bezweckte ursprünglich den Erwerb und die Verwertung von Fabrikationsverfahren und immateriellen Güterrechten, insbesondere durch Lizenzerteilungen sowie den Handel mit Tapisserien, insbesondere nach Entwürfen von E. und anderen Kunstwerken. Das Grundkapital beträgt ursprünglich Fr. 50'000.--, eingeteilt in 500 Inhaberaktien zu je Fr. 100.--. Mit Handelsregistereintrag vom 10. November 1980 wurde die Gesellschaft umfirmiert in H. SA und ihr Sitz wurde nach I verlegt. Gleichzeitig wurde die Zweckklausel etwas abgeändert. Mit Handelsregistereinträgen vom 12. August 1982, 24. Dezember 1987, 22. Juni 1992 und 24. September 1993 folgten weitere Sitzverlegungen nach J, K, L und schliesslich M, sowie diverse Umformulierungen des Zwecks. Gemäss Handelsregistereintrag vom 22. Juni 1992 im Handelsregister des Kantons M lautet der Zweck wie folgt: Einkauf, Verkauf und Handel mit Gegenständen und Produkten jeder Kunst, insbesondere Tapeten und Dekorationen von architektonischen Komplexen, Einkauf, Verkauf, Handel und Ausnützung von Patenten und Lizenzen jeder Art, im Speziellen im Kunst- und Tapetenbereich. Seit Dezember 1987 ist Y, von D, einziges Mitglied des Verwaltungsrates.

Mit Handelsregistereintrag vom 26. Januar 2000 übernahm die X. AG auf dem Wege der Fusion die H. SA. Gemäss Fusionsvertrag vom 23. Dezember 1999 und Fusionsbilanz per 30. September 1999 gingen die Aktiven von Fr. 280'960.15 und Passiven von Fr. 280'960.15 durch Universalsukzession auf die X. AG über, welche bereits sämtliche Aktien der übernommenen Gesellschaft besass. Dabei erloschen diese Aktien und das Aktienkapital der übernommenen Gesellschaft blieb unverändert.

B.- Mit Schreiben vom 31. Oktober 2001 ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die X. AG um Einreichung von folgenden Angaben und Unterlagen: den Fusionsvertrag vom 23. September 1999, die Erfolgsrechnung vom 1. Januar bis 30. Juni 1999 und die Fusionsbilanz per 30. Juni 1999 der H. SA, den buchhalterischen Nachweis der Fusion in der X. AG sowie einen allfälligen Zwischenabschluss per Fusionsstichtag und die Jahresrechnung 1999, Begründung und Nachweis des "a. o. Aufwandes" im Jahre 1998 von Fr. 28'686.40 in der X. AG. Schliesslich fragte sie an, wann, von wem und zu welchem Preis die H. SA erworben worden sei und ob es sich beim Verkäufer um einen Aktionär der X. AG, einen solchen Nahestehenden oder um einen Dritten handle, und sie verlangte die Einreichung des Kaufvertrages.

Nach Mahnung sowie Androhung eines Strafverfahrens durch die ESTV reichte die damalige Vertreterin der X. AG am 21. Februar 2002 die verlangten Unterlagen ein.

Am 9. April 2002 teilte die ESTV der damaligen Vertreterin der X. AG unter anderem mit, die Fusion werde steuerlich grundsätzlich wie eine Liquidation der absorbierten Gesellschaft

behandelt. Nach geltenden Grundsätzen sei der dabei erzielte Liquidationsüberschuss verrechnungssteuerpflichtig. Die Verrechnungssteuer werde bei einer Fusion dann nicht erhoben, wenn die Reserven und Gewinne in die Reserven der aufnehmenden inländischen Gesellschaft übergangen, das in der aufgelösten Gesellschaft vorhanden gewesene virtuelle Verrechnungssteuersubstrat also in der aufnehmenden Gesellschaft unverändert erhalten bleibe. Gemäss der Berechnung der ESTV gingen bei der Fusion der H. SA Reserven im Betrage von Fr. 170'930.-- unter. Darauf sei die Verrechnungssteuer von 35 %, somit von Fr. 59'825.50 geschuldet. Ferner wies die ESTV unter anderem darauf hin, dass die Verrechnungssteuer auf den Leistungsbegünstigten, E. in O. (Deutschland) zu überwälzen sei und dass eine Rückerstattung an die X. AG zu einer Steuerumgehung führen würde.

C.- Am 4. Dezember 2002 stellte die ESTV das Betreibungsbegehren gegen die X. AG für eine Forderung von Fr. 59'825.50 nebst Zins zu 5 % seit 1. Januar 1998. Die X. AG erhob gegen den Zahlungsbefehl des Betreibungsamtes für den Bezirk C. vom 6. Dezember 2002 Rechtsvorschlag.

D.- Am 14. Januar 2003 eröffnete die ESTV der X. AG den Entscheid, wonach diese ihr Fr. 59'825.50 an Verrechnungssteuern sowie die Betreibungskosten von Fr. 100.-- schulde und unverzüglich den Betrag von Fr. 59'925.50 zu entrichten habe. Ferner schulde die X. AG der ESTV einen Verzugszins von 5 % auf dem Steuerbetrag von Fr. 59'825.50 ab 30. Oktober 1999. Y hafte sodann als Verwaltungsrat solidarisch für die Bezahlung der Verrechnungssteuer und Zinsforderung. Zur Begründung dieses Entscheides verwies die ESTV im Wesentlichen auf die Steuerrechnung vom 9. April 2002.

E.- Mit undatierter Eingabe (bei der ESTV eingegangen am 17. Februar 2003) erhoben die X. AG und Y gegen den Entscheid der ESTV vom 14. Januar 2003 Einsprache. Zur Begründung führten sie im Wesentlichen aus, es treffe nicht zu, dass die H. SA (im Nachgang zur Übernahme) habe liquidiert werden sollen. Während 5 Jahren, bis zur Fusion im Jahre 1999 sei die Werthaltigkeit der Beteiligung bestehen geblieben. Es sei nicht nachvollziehbar, dass 8 Jahre nach dem Erwerb der Beteiligung plötzlich eine Verrechnungssteuer geschuldet wäre; in dieser Hinsicht werde vorsorglich die Einrede der Verjährung erhoben. Hätte die X. AG eine Umgehung des Verrechnungssteuergesetzes beabsichtigt oder tatsächlich keine Geschäftstätigkeit mit der übernommenen Gesellschaft ausführen wollen, so hätte sie jährliche Wertberichtigungen und Abschreibungen vornehmen können; dies habe sie nicht getan. Sämtliche Reserven und Gewinne der H. SA seien sodann in die Reserven der aufnehmenden Gesellschaft übergegangen und dort unverändert erhalten geblieben. Die ESTV wolle eine Verrechnungssteuer basierend auf einem Sachverhalt des Jahres 1994 erheben. Im Jahre 1994 habe das Verrechnungssteuergesetz jedoch die solidarische Haftung des Verwaltungsrates nicht vorgesehen. Schliesslich bestritt die X. AG, dass der angefochtene Entscheid rechtsgültig unterzeichnet worden sei.

F.- Mit Einspracheentscheid vom 25. November 2003 wies die ESTV die Einsprachen der X. AG und von Y vollumfänglich ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Entscheid vom 14. Januar 2003 sei rechtsgültig ergangen und die unterzeichnende Person sei befugt, entsprechende Entscheide für die ESTV zu erlassen. Das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 641.21) betrachte auch die Auflösung einer Gesellschaft ohne Liquidation als Vorgang, durch den ein allfälliges Reinvermögen als Liquidationsüberschuss ausgerichtet werde. Bei einer Fusion sei der "Liquidationsüberschuss" jener Betrag, um den der Wert des neuen Beteiligungsrechtes den auf das alte Beteiligungsrecht im Zeitpunkt der Fusion einbezahlten Betrag übersteige. Die Beteiligung an der H. SA sei bei der X. AG über dem Nominalwert bilanziert gewesen, nämlich zu Fr. 220'930.-- (Kaufpreis). 1999 habe die X. AG die H dann auf dem Wege der Fusion absorbiert, wodurch bestehende Reserven der H im Umfang von Fr. 170'930.-- untergegangen seien. Nur im Betrage von Fr. 47'017.-- (Substanzwert der H. SA von Fr. 267'947.-- abzüglich Buchwert von Fr. 220'930.--) seien vorhandene Reserven der H erhalten worden. Soweit Reserven untergegangen seien, sei darauf die Verrechnungssteuer geschuldet.

Ob die H. SA 1994 habe liquidiert werden sollen, sei nicht massgebend. Massgebend sei vielmehr, dass 1999 mit der Absorption der H. SA durch die X. AG Reserven im Umfange von Fr. 170'930.-- untergegangen seien, womit das entsprechende Verrechnungssteuersubstrat vernichtet worden sei. Die Steuerforderung sei am 30. September 1999 infolge der Absorption der H. SA entstanden, folglich - unter Berücksichtigung der verjährungsunterbrechenden Massnahmen - nicht verjährt. Der Sachverhalt aus dem Jahre 1994, nämlich der Verkauf der H. SA durch E., Deutschland, sei einzig für die Bestimmung des Leistungsbegünstigten und damit für die Frage der Überwälzung und bezüglich einer allfälligen Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Bedeutung. Die Haftungsbestimmung betreffend die mit der Liquidation einer Gesellschaft betrauten Personen habe schon bei Inkrafttreten des Verrechnungssteuergesetzes bestanden. Die Verrechnungssteuerforderung sei am 30. September 1999 mit der Absorption der H. SA durch die X. AG und dem Untergang von Reserven der H. SA entstanden. 30 Tage danach sei die Steuerforderung fällig geworden. Auf ausstehenden Steuerbeträgen sei ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet, welcher seit dem 1. Januar 1997 5 % betrage. Die Verrechnungssteuer von Fr. 59'825.50 sei zwingend auf den Leistungsempfänger E. zu überwälzen. Schliesslich hielt die ESTV fest, der Einspracheentscheid ermächtige sie, die Fortsetzung der Betreibung zu verlangen, ohne das Rechtsöffnungsverfahren gemäss Art. 80 ff. des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG; SR 281.1) zu durchlaufen.

G.- Mit Eingabe vom 9. Januar 2004 erheben die X. AG (Beschwerdeführerin) und Y (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 25. November 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragen, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Von einer Verrechnungssteuerfestsetzung

gegenüber der Beschwerdeführerin sei abzusehen. Ebenso sei von der solidarischen Haftbarkeit des Beschwerdeführers, des Verwaltungsrates, abzusehen. Für den Fall, dass die Beschwerde abgewiesen wird, sei als Leistungsbegünstigte die Beschwerdeführerin zu bezeichnen. Ziffer 5 des angefochtenen Entscheides (wonach die Verrechnungssteuer auf E. zu überwälzen ist) sei entsprechend ersatzlos aufzuheben. Es sei eine öffentliche und mündliche Verhandlung bzw. eine Anhörung mit der Beschwerdeführerin und dem Beschwerdeführer durchzuführen. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. Februar 2004 beantragt die ESTV, aus dem Dispositiv des Einspracheentscheides vom 25. November 2003 sei Ziffer 5 zu streichen. Im Übrigen seien die Beschwerden der Beschwerdeführerin und des Beschwerdeführers kostenpflichtig abzuweisen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021], i.V.m. Art. 42a VStG sowie i.V.m. Art. 39a des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 [StG; SR 641.10]). Die Beschwerdeführer haben den Einspracheentscheid der ESTV vom 25. November 2003 mit Beschwerde vom 9. Januar 2004 - unter Berücksichtigung der Gerichtsferien vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar (Art. 22a VwVG) - frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Sie haben sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- der SRK fristgerecht bezahlt. Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Nach Art. 49 VwVG kann mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Bst. a), die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Bst. b) sowie die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Bst. c) gerügt werden. Die SRK stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest und sie ist an die von den Parteien vorgebrachte Begründung nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.- a) Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Steuer auf dem Ertrag beweg-

lichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülden und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine, der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

b) Nach Art. 20 Abs. 1 VStV gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt. Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen aus dem zivilrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn der Aktiengesellschaft usw., sondern massgebend ist einzig und allein, ob eine auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende geldwerte Leistung vorliegt. Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder Bezeichnung und ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 90 f. Rz. 3.12 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, F 1997, § 21 Rz. 9 ff.).

Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (VStV; SR 642.211) erwähnt als Beispiel geldwerter Leistungen ausdrücklich Liquidationsüberschüsse. Darunter sind diejenigen Leistungen zu verstehen, die den Aktionären oder ihnen nahe stehenden Personen im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft gewährt werden, soweit es sich nicht um die Rückzahlung des statutarischen Grundkapitals handelt. Dabei wird der Begriff der Liquidation im Steuerrecht deutlich weiter gefasst als im Handelsrecht (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 743 E. 4 mit Hinweisen). Eine Liquidation kann auch im Zuge einer Umstrukturierung entstehen. Überträgt eine Gesellschaft ihre Aktiven und Verbindlichkeiten auf eine andere, übernehmende Gesellschaft, ohne dass diese der übertragenden Gesellschaft eine entsprechende Gegenleistung erbringt, wird die übertragende Gesellschaft grundsätzlich "liquidiert" (vgl. Marco Duss/Julia von Ah, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Herausgeber], in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 4 VStG N. 152). Eine Liquidation mit allfällig steuerbarem Liquidationsüberschuss liegt ohne weiteres vor, wenn eine Muttergesellschaft ihre Tochtergesellschaft absorbiert. Dabei ist der bisherige Anteilsinhaber der Beteiligungsrechte der übernommenen Gesellschaft identisch mit der übernehmenden Gesellschaft. Die übernehmende Gesellschaft erhält wertmässig, was sie schon vorher in Form der Beteiligungsrechte besessen hat, bei ihr erfolgt kein Vermögenszugang. Die Aktiven und Verbindlichkeiten präsentieren sich als Ertrag aus der bisherigen Beteiligung, nicht als Sacheinlage (Jürg Altdorfer/Marco Greter, in:

Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Herausgeber], in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 5 VStG N. 14).

Ob und inwieweit ein allfälliger Liquidationsüberschuss steuerbar ist, ist anhand der *lex specialis* von Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG zu prüfen. Nach dieser Bestimmung in der vorliegend massgebenden Fassung sind von der Steuer die Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft ausgenommen, die bei einer Fusion, Umwandlung oder Aufspaltung in die Reserven der aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Gesellschaft übergehen.

3.- Das Steuer- und Steuerjustizverfahren ist grundsätzlich schriftlicher Natur. Soweit es nicht um steuerstrafrechtliche Fragen geht, besteht auch nach übergeordnetem Recht, insbesondere nach Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK; SR 0.101), kein Anspruch auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung. Sodann ergibt sich auch aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör keine Verpflichtung der zum Entscheid berufenen Instanz zur Durchführung einer mündlichen Anhörung des Steuerpflichtigen (BGE 117 II 348 E. 1b/aa; 115 II 133 E. 6a; 103 Ib 195 f. E. 3b, mit Hinweisen; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, Band I, S. 382 und Band II, S. 840). Die Einvernahme Dritter als Zeugen durch die SRK ist zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, zumindest zur Klärung von Fragen, welche nicht in den Kernbereich des Steuerrechts fallen (Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998, veröffentlicht in: *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB]* 63/1999 Nr. 23 S. 199 ff. E. 3a/aa). Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer rechtfertigt sich indessen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Durchführung von Befragungen Dritter von vornherein nur, wenn sie als geeignet erscheinen, Tatsachen, die sich aus vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen (ASA 61 S. 540 E. 1c; BGE 103 Ib 195 E. 3b). Einem Beweisantrag braucht im Übrigen dann nicht entsprochen zu werden, wenn die entscheidende Behörde im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung zum Schluss kommt, dass er von vornherein nicht oder kaum geeignet ist, den in Frage stehenden Nachweis zu erbringen (ASA 64 S. 499 f. E. 3d; vgl. auch ASA 60 S. 564 E. 2f in fine). Die entscheidende Behörde ist insbesondere nicht gehalten, Beweise abzunehmen, wenn die Tatsachen bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind. Es kommt ihr bei der Bestimmung der zu verwendenden Beweismittel überdies ein gewisser Entscheidungsspielraum zu (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 49 f. Rz. 139). Im Weiteren ist es - entsprechend dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung - auch ihr Recht und ihre Pflicht, den Beweiswert der im Verfahren aufgelegten Beweismittel nach ihrer durch die tatsächlichen Verhältnisse und durch ihre eigene Erfahrung geschaffenen Überzeugung zu würdigen (Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 416).

4.- Gemäss Art. 34 Abs. 1 VStG erlässt die ESTV für die Erhebung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer alle Weisungen, Verfügungen und Entscheide, die nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten sind. Nach Art. 49 Abs. 2 des Regierungs- und Verwaltungs-

organisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010) regeln die Direktoren und Direktorinnen der Gruppen und Ämter für ihren Bereich die Unterschriftsberechtigung (Abs. 3). Die ESTV, welche ein Amt des Eidgenössischen Finanzdepartementes darstellt, hat betreffend die Unterschriftsberechtigung interne Weisungen erlassen.

5.- a) Im vorliegenden Fall beantragen die Beschwerdeführer in prozessualer Hinsicht die Durchführung einer öffentlichen Verhandlung sowie die Einvernahme der Beschwerdeführer. Auf die Durchführung einer öffentlichen Verhandlung besteht gemäss dem oben unter Erwägung 3 Ausgeführten vorliegend kein Anspruch. Was die beantragte Einvernahme anbelangt besteht dazu ebenfalls keine Notwendigkeit. Der Sachverhalt ist aufgrund der Akten klar ersichtlich und es ist nicht erkennbar, inwiefern sich aus der Einvernahme der Beschwerdeführer zusätzliche Erkenntnisse ergeben könnten. Die Beschwerdeführer hatten im Verfahren ausreichend Gelegenheit ihren Standpunkt darzustellen. Ihre diesbezüglichen Begehren sind demnach abzuweisen.

b) Die Beschwerdeführer rügen zunächst in formeller Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, indem die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid nicht auf ihre Äusserungen in der Einsprache eingegangen sei.

Nach Art. 35 Abs. 1 VwVG sind schriftliche Verfügungen zu begründen. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung eines Entscheids muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet indessen nicht, dass sich diese ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander setzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 126 I 102 f. E. 2b mit Hinweisen). Die Würdigung der Parteivorbringen muss sich jedoch insoweit in der Begründung niederschlagen, als die vorgebrachten Behauptungen und Einwände für die Verfügung wesentlich sind (BGE 121 I 57, 118 V 56 ff.; vgl. zum Ganzen: Kölz/Häner, a.a.O., S. 128 Rz. 354 f.). Diesen Minimalanforderungen genügt der Einspracheentscheid der ESTV ohne weiteres. Die Verwaltung hat darüber hinaus auch explizit ausgeführt, inwiefern die Ausführungen der Beschwerdeführer nicht relevant sind, hat somit entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführer auf deren Vorbringen explizit Bezug genommen.

c) Im weiteren rügen die Beschwerdeführer, der angefochtene Einspracheentscheid sei formell rechtswidrig, da er nicht rechtsgenügend unterzeichnet sei; namens der Abteilung Rechtswesen Stempelabgaben und Verrechnungssteuer habe Frau Q unterzeichnet. Gemäss der "Weisung betreffend Unterschriftsberechtigung" der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV vom 1. März 2003 (gültig ab diesem Tag) unterzeichnen im Steuerverfahren nach StG/VStG die Juristen ihre Einspracheentscheide nach

Weisung des direkten Vorgesetzten. Damit ergibt sich ohne weiteres - insbesondere auch aufgrund der Bestätigung der Zuständigkeit von Frau Q durch R, den Chef der Sektion I, Abteilung Recht, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV, im Rahmen der Vernehmlassung vom 26. Februar 2004 -, dass der angefochtene Einspracheentscheid rechtsgenügend durch eine dazu ermächtigte Juristin unterzeichnet worden ist.

d) In der Hauptsache machen die Beschwerdeführer geltend, die Reserven und Gewinne einer Aktiengesellschaft, die anlässlich einer Fusion übergehen, seien gemäss Art. 5 VStG von der Besteuerung ausgenommen. Es liege ein derartiger Fall vor.

Die ESTV hat demgegenüber im angefochtenen Einspracheentscheid ausgeführt, dass die Beteiligung an der H bei der Beschwerdeführerin zu Fr. 220'930.-- bilanziert war, während ihr Nominalwert Fr. 50'000.-- betragen habe. Im Zuge der Fusion seien Reserven im Umfange von Fr. 47'017.-- (Substanzwert der H. SA von Fr. 267'947.-- abzüglich Buchwert von Fr. 220'930.--) erhalten geblieben, wogegen Reserven im Umfange von Fr. 170'930.-- untergegangen seien. Aufgrund der Akten, insbesondere des Kontoblattes 1110 "Beteiligung H" pro 1999 der Beschwerdeführerin 1 ergebe sich ohne weiteres, dass diese Ausführungen zutreffend sind: infolge der Fusion seien Reserven im Umfange von Fr. 170'930.--, nämlich Buchwert der Beteiligung H. SA von Fr. 220'930.--, abzüglich Nominalwert von Fr. 50'000.--, ausgebucht worden.

An dieser Schlussfolgerung vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführer nichts zu ändern. Zum Einen spielt es keine Rolle, worin die Aktiven der H. SA bestanden, massgebend ist lediglich, dass sie über Reserven im genannten Umfange verfügte, welche im Zuge der Fusion untergingen bzw. nicht in die Reserven der Beschwerdeführerin übernommen wurden. Irrelevant ist im Weiteren, dass in diesem Zusammenhang keine Beträge an Dritte geflossen und keine Gewinne ausgeschüttet worden sind. Schliesslich ist für die verrechnungssteuerliche Beurteilung der Sachverhalt massgebend, wie er durch die beiden Beschwerdeführer im Jahre 1999 gestaltet wurde. Nachträgliche Änderungen der Verbuchungsweise oder Vornahmen von Wertberichtigungen vermögen daran nichts zu ändern. Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bleibt die einmal entstandene Verrechnungssteuerforderung - bis zum Untergang infolge Erfüllung, Verjährung und dergleichen - bestehen, auch wenn die Voraussetzungen, die sie entstehen liessen, nachträglich - mit Wirkung ex nunc - wegfallen (Entscheid der SRK vom 3. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 59 S. 745 ff. E. 3b, auch zum Folgenden; Pfund, a.a.O., S. 338 Rz. 1.11 zu Art. 12 VStG, mit Hinweisen). Da die Verrechnungssteuer eine formale Natur aufweist (vgl. Pfund, a.a.O., S. 337 Rz. 1.8 zu Art. 12 VStG), gilt nach den von der Praxis entwickelten Grundsätzen die Regel, dass das Rückgängigmachen der steuerbaren Leistung die ex lege entstandene Steuerforderung nicht aufhebt, wie diese überhaupt von einer nachträglichen Vereinbarung zwischen den Beteiligten unberührt bleibt (Pfund, a.a.O., S. 344 Rz. 1.18 zu Art. 12 VStG, mit Hinweisen). Die Regelung von Art. 12 VStG sieht grundsätzlich vor, dass die Verrechnungssteuerforderung im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung entsteht, Ausnahmen von diesem Grundsatz sind nur restriktiv zuzulassen (vgl. Entscheid der SRK vom

13. April 2000 in Sachen I. SA [SRK 1998-093], E. 4, auch zum Folgenden). Es liegt allerdings in der Natur der Sache, dass eine Rechtsverkehrssteuer nicht ohne jede Rücksicht darauf erhoben werden kann, ob der steuerbare Tatbestand rechtsgültig zustande gekommen ist, sich vollendet und verwirklicht hat, oder ob er als (rechtlich) ungültig angesehen werden muss. Gemäss Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zieht daher ein Rechtsgeschäft, welches aufgrund seiner Natur grundsätzlich steuerbar wäre, unter drei - kumulativen - Voraussetzungen nicht die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung nach sich:

- das Rechtsgeschäft muss nichtig oder anfechtbar sein;
- die Beteiligten müssen das nichtige oder anfechtbare Rechtsgeschäft rückwirkend aufheben;
- die Beteiligten müssen gutgläubig gehandelt haben (vgl. auch Pfund, a.a.O., S. 341 Rz. 1.14 zu Art. 12 VStG).

Vorliegend machen die Beschwerdeführer zu Recht nicht geltend, diese Voraussetzungen seien gegeben.

Was die Ausführungen der Beschwerdeführer zu unterlassenen Wertberichtigungen und Abschreibungen sowie zur Tätigkeit der H. SA in den Jahren seit deren Erwerb bis zur Fusion mit der Beschwerdeführerin betrifft, hat bereits die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid zu Recht festgehalten, dass dies - im Rahmen des vorliegenden Verfahrens - nicht relevant ist. Massgebend ist einzig, dass die H. SA im Zeitpunkt der Fusion über offene Reserven von Fr. 217'947.-- (Eigenkapital von Fr. 267'947.-- abzüglich Aktienkapital von Fr. 50'000.--) verfügt hat und dass davon lediglich Fr. 47'017.-- in die Reserven der Beschwerdeführerin übertragen wurden, somit latent verrechnungssteuerbelastete Reserven im Umfange von Fr. 170'930.-- infolge der Fusion untergingen.

e) Es ist damit festzustellen, dass der Beschwerdeführerin im Zuge der Absorption der H. SA ein der Verrechnungssteuer unterliegender Ertrag aus dieser Beteiligung im Umfange der nicht übertragenen Reserven von Fr. 170'930.-- zugegangen ist und dass in Bezug auf diesen Betrag die Ausnahmenvorschrift des Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG nicht zur Anwendung gelangt. Die Vorinstanz hat demzufolge zu Recht festgestellt, dass auf diesem Betrag die Verrechnungssteuer von 35 %, somit von Fr. 59'825.50 geschuldet ist.

6.- a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 12 VStG wird die Verrechnungssteuer auf den Erträgen von Aktien innert 30 Tagen nach dem Zeitpunkt fällig, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist. Gemäss dem seit 1. Januar 1998 in Kraft stehenden Art. 16 Abs. 2 VStG (Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, AS 1998 669, 676) ist auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Abs. 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.

Vorliegend entstand die Verrechnungssteuerforderung am 30. September 1999 mit der Absorption der H. SA durch die Beschwerdeführerin 1 und dem Untergang von Reserven der H. SA (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Steuerforderung wurde somit gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG am 30. Oktober 1999 fällig. Demzufolge sind auf der geschuldeten Verrechnungssteuer ab dem

30. Oktober 1999 Verzugszinsen zu entrichten. In Anwendung der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 29. November 1996 (SR 642.212) beträgt der Zinssatz für die Zeit ab 1. Januar 1998 bis zum Tage der Steuerentrichtung 5 %.

b) Die ESTV hat im Weiteren der Beschwerdeführerin die Betriebskosten von Fr. 100.-- auferlegt sowie den in der Betreuung Nr. ... des Betriebsamtes des Bezirkes C. erhobenen Rechtsvorschlag beseitigt. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann derjenige, der auf einen Rechtsvorschlag hin seine Ansprüche nach Massgabe des Art. 79 SchKG hat anerkennen lassen, direkt die Fortsetzung der Betreuung verlangen, ohne dass er das Rechtsöffnungsverfahren gemäss Art. 80 SchKG zu durchlaufen hätte; das gleiche gilt, wenn ein Entscheid im Sinne von Art. 79 SchKG von einer Behörde oder einem Verwaltungsgericht des Bundes bzw. desjenigen Kantons stammt, in welchem die Betreuung aufgehoben worden ist. Das Dispositiv des Zivilurteils oder des Verwaltungsentscheides hat jedoch mit Bestimmtheit auf die hängige Betreuung Bezug zu nehmen und den Rechtsvorschlag ausdrücklich als aufgehoben zu erklären, sei es vollumfänglich oder in einer bestimmten Höhe (BGE 107 III 60). Aufgrund dieser Bestimmungen ergibt sich, dass die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid zu Recht den Rechtsvorschlag als beseitigt erklärt und die Bezahlung der Betriebskosten verfügt hat.

7.- a) Gemäss Art. 10 Abs. 1 VStG ist der Schuldner der steuerbaren Leistung steuerpflichtig. Das VStG enthält bezüglich der Erhebung der Verrechnungssteuer keine Vorschrift über die Steuernachfolge oder Steuersukzession, das heisst den Übergang von Verfahrensrechten und -pflichten auf Rechtsnachfolger (Thomas Jaussi, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Herausgeber], in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 10 VStG N. 18, auch zum Folgenden; Pfund, a.a.O., S. 315 f. Rz. 1.8 ff. zu Art. 10 VStG, auch zum Folgenden). Da gemäss Art. 10 Abs. 1 VStG jedoch immer der Schuldner der steuerbaren Leistung steuerpflichtig ist, ist derjenige, der infolge Einzel- oder Universalsukzession Schuldner einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung wird, hierfür verrechnungssteuerpflichtig. Insbesondere liegt eine Steuernachfolge in die subjektive Verrechnungssteuerpflicht dann vor, wenn ein Vermögen oder ein Geschäft mit Aktiven und Passiven übernommen wird, auch wenn die Verrechnungssteuerforderung gerade infolge dieser Übernahme entstehen soll.

Aufgrund dieser Bestimmungen hat die Vorinstanz somit zu Recht festgehalten, dass die Beschwerdeführerin der ESTV die Verrechnungssteuer von Fr. 59'825.50 nebst Verzugszins von 5 % ab 30. Oktober 1999 bis zur Abgabentrachtung sowie die Betriebskosten von Fr. 100.-- zu bezahlen hat.

b) Nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haften mit dem Steuerpflichtigen für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person oder Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses solidarisch.

Gemäss bundesgerichtlicher Praxis kann bereits eine faktische (Teil-)liquidation die Haftungsordnung auslösen (ASA 59 S. 306; vgl. auch Thomas Meister, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Herausgeber], in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 15 VStG N. 11 mit Hinweisen). Die Haftung gemäss Art. 15 VStG umfasst daher auch die Auflösung einer Gesellschaft infolge Fusion. Die Haftung der Liquidatoren ist auf Steuer-, Zins- und Kostenforderungen beschränkt. Zur Steuerforderung gehören sämtliche vom Pflichtigen geschuldeten Verrechnungssteuern; zur Zinsforderung gehören die Verzugszinsen; zur Kostenforderung gehören sämtliche mit der Veranlagung der Verrechnungssteuer und einem damit im Zusammenhang stehenden Rechtsmittel- oder Strafverfahren dem Pflichtigen auferlegte Kosten (Meister, a.a.O., Art. 15 VStG N. 19). Dazu gehören insbesondere auch allfällige Betreuungskosten. Die Mithaftung ist durch das Liquidationsergebnis betragsmässig begrenzt. Dieses bestimmt sich anhand der Aktiven bei Eintritt des Auflösungsgrundes nach Tilgung der Schulden und der Liquidationskosten. Das steuerfrei rückzahlbare Grund- oder Stammkapital kann von dem für die Haftung massgebenden Maximalbetrag nicht in Abzug gebracht werden (Meister, a.a.O., Art. 15 VStG N. 20).

Vorliegend war der Beschwerdeführer gemäss unbestrittenen Ausführungen der ESTV als alleiniger Verwaltungsrat der H. SA mit deren Auflösung infolge Absorption betraut. Die ESTV hat demnach gestützt auf die angeführten Bestimmungen im angefochtenen Einspracheentscheid zu Recht festgestellt, dass der Beschwerdeführer für die geltenden gemachte Verrechnungssteuer sowie die entstandenen Betreuungskosten und den Verzugszins solidarisch mit der Beschwerdeführerin haftet.

c) Die ESTV hat im angefochtenen Einspracheentscheid festgehalten, die Verrechnungssteuer von Fr. 59'825.50 sei zwingend auf den Leistungsempfänger, E., Deutschland, zu überwälzen. Die Beschwerdeführer machen hierzu geltend, wenn überhaupt eine Verrechnungssteuer gestützt auf die Fusion im Jahre 1999 veranlagt werden könne, dann sei diese nicht an E. zu überwälzen, sondern an die Beschwerdeführerin. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung, die entsprechende Ziffer 5 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 25. November 2003 zu streichen. Sie führt hierzu aus, Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sei die Erhebung der Verrechnungssteuer. Im Rahmen des Erhebungsverfahrens müsse nicht darüber entschieden werden, wer die steuerbare Leistung empfangen habe. Zuerst sei der Bestand der Verrechnungssteuerforderung zu klären, bevor sich die Frage der Überwälzung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer stelle. Die Bestimmung des Leistungsbegünstigten sei folglich nicht im Rahmen des vorliegenden Verfahrens vorzunehmen. Wer Leistungsbegünstigter sei und ob dieser Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer habe, sei allenfalls in einem neuen Verfahren betreffend die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu klären.

Es erscheint fraglich zu sein, ob diese Auffassung der ESTV so zutrifft. Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG ist die steuerbare Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen. Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, sind nichtig. Der Steuerpflichtige darf demgemäss die Verrechnungssteuer nicht selber tragen, sondern er hat die Steuerlast weiterzugeben,

damit der Sicherungszweck erreicht werden kann (vgl. Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Herausgeber], in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 14 VStG N. 1 ff.). Kann die Steuer nicht überwält werden oder unterlässt der Steuerpflichtige diese Überwälzung, so wird gemäss ständiger Praxis die endgültige Tragung der Verrechnungssteuer durch den Steuerpflichtigen als zusätzliche steuerbare Leistung gedeutet. Folge davon ist, dass die erbrachte Leistung als Nettoleistung betrachtet wird, welche für die Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer "ins Hundert" hochgerechnet wird (vgl. zum ganzen Reich, a.a.O. Art. 14 VStG N. 17 ff.). Angesichts dieser Bestimmungen bzw. dieser Praxis erscheint es daher fraglich zu sein, ob darauf verzichtet werden kann, auf das Problem der Überwälzung der Steuer im Rahmen der Erhebung der Verrechnungssteuer einzugehen. Vorliegend kann die Klärung dieser Frage jedoch offen gelassen werden: es ist offensichtlich, dass im Rahmen der Absorption der H. SA durch die Beschwerdeführerin dieser die Reserven der H. SA zugegangen sind, sie somit die Empfängerin der entsprechenden verrechnungssteuerbelasteten Leistungen ist. Die ESTV hat demzufolge zu Unrecht erkannt, Leistungsempfänger sei der vormalige Eigentümer der Aktien der H. SA, E., und die Verrechnungssteuer sei auf diesen zu überwälzen. Diesbezüglich ist die Beschwerde daher gutzuheissen. In casu nicht zu prüfen - hierin sind die Ausführungen der ESTV richtig - ist dagegen, inwieweit ein allfälliger Anspruch auf Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer besteht.

8.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde praktisch vollumfänglich abzuweisen. Einzig bezüglich der Bestimmung des Leistungsbegünstigten und der Verpflichtung zur Überwälzung der Verrechnungssteuer erfolgt eine Gutheissung. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich den beiden Beschwerdeführern die Kosten des Verfahrens vor der SRK, die mit Fr. 3'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) bestimmt werden, im vollen Umfang zur Zahlung aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG und von Y vom 9. Januar 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. November 2003 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
- 2.- Die X. AG schuldet der Eidgenössischen Steuerverwaltung Verrechnungssteuern von Fr. 59'825.50 nebst Verzugszins zu 5 % für die Zeit ab 30. Oktober 1999 bis zum Tage der Steuerentrichtung sowie Betreuungskosten von Fr. 100.--.
- 3.- Y haftet gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung für den Steuerbetrag, die Zinsen und Kosten gemäss Ziffer 2 hiervor solidarisch mit der X. AG.
- 4.- Der in der Betreuung Nr. ... des Betreibungsamtes des Bezirkes C. erhobene Rechtsvorschlag wird beseitigt.
- 5.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X und Y auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
- 6.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der beiden Beschwerdeführer und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Be-

weismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf